

του. Πράγματι η οδηγία 78/583 της 26ης Ιανουαρίου 1978, η οποία παρατείνει μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1979 την προθεσμία για την εκτέλεση της οδηγίας

77/388, δεν έχει αναδρομική ισχύ επί των εμπορικών πράξεων που διενεργήθηκαν πριν από την έναρξη της ισχύος της.

Στην υπόθεση 70/83,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Niedersächsisches Finanzgericht προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

GERDA KLOPPENBURG

και

FINANZAMT LEER,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας (77/388) του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), και του πρώτου άρθρου της ένατης οδηγίας (78/583) του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 1978, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 96),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο από τους J. Mertens de Wilmars, πρόεδρο, T. Koopmans, K. Bahlmann και Y. Galmot, προέδρους τμήματος, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keefe, G. Bosco, O. Due, U. Everling και K. Κακούρη, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. VerLoren van Themaat

γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως

εκδίδει την ακόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

Περιστατικά

Τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, η εξέλιξη της διαδικασίας καθώς και οι παρατηρήσεις που κατατέθηκαν δυνάμει του άρθρου 20 του Πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού του Δικαστηρίου της ΕΟΚ συνοψίζονται ως εξής:

I — Πραγματικά περιστατικά και έγγραφη διαδικασία

1. Στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υπόκειται σε φόρο κύκλου εργασιών όλες οι παραδόσεις και οι λοιπές παροχές που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας εντός της χώρας από άτομα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς τους.

Το άρθρο 4, παράγραφος 8, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz, στο εξής UStG του 1973), όπως ίσχυε στις 16 Νοεμβρίου 1973 (Bundesgesetzblatt του 1973, I, σ. 1682), προέβλεπε την απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών, ιδίως των πράξεων χορηγήσεως πιστώσεων, διαπραγματεύσεως συναλλαγών επί αξιόγραφων και νομίμων μέσων πληρωμής, καθώς και διαχειρίσεως πιστώσεων· δεν προέβλεπε όμως απαλλαγή για τη μεσιτεία πιστώσεων. Η τελευταία αυτή πράξη έχει απαλλαγεί από την καταβολή φόρου κύκλου εργασιών από την 1η Ιανουαρίου 1980, με το άρθρο 4, παράγραφος 8, εδάφιο α, νέο, όπως αντικαταστάθηκε από το νόμο της 26ης Νοεμβρίου 1979, περί τροποποιήσεως του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze, Bundesgesetzblatt 1979, I, σ. 1953, στο εξής UStG του 1980).

2. Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, Gerda Kloppenburg (στο εξής: η προσφεύ-

γουσα), κάτοικος Urlengen, εκμεταλλεύεται ένα γραφείο πιστώσεων και υποθηκών. Κατά το πρώτο εξάμηνο του 1978, ο κύκλος εργασιών της από πράξεις που αφορούσαν διαπραγμάτευση πιστώσεων ανήλθε σε 48 897 γερμανικά μάρκα (DM). Στους πελάτες της δεν χρέωνε ξεχωριστά το φόρο κύκλου εργασιών. Στη φορολογική της δήλωση, ζήτησε για τον κύκλο εργασιών της από τις πράξεις που αφορούσαν διαπραγμάτευση πιστώσεων την απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών η οποία προβλέπεται από το άρθρο 4, παράγραφος 8, εδάφιο α, του ανωτέρω UStG του 1980, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 και το άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας (77/388) του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

3. Η οδηγία αυτή (στο εξής: η έκτη οδηγία) στο άρθρο 1 ορίζει ότι

«Τα κράτη μέλη προσαρμόζουν το ήδη εφαρμοζόμενο σύστημα φόρου επί της προστιθέμενης αξίας προς τις διατάξεις των κατωτέρω άρθρων.

Τα κράτη μέλη εκδίδουν τις απαιτούμενες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις, ώστε το κατά τον τρόπο αυτό προσαρμοσμένο σύστημα να τεθεί σε ισχύ το ταχύτερο δυνατό, και το αργότερο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1978.»

Επιπλέον, το άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1 — που περιέχεται στον τίτλο Χ της οδηγίας, ο οποίος ρυθμίζει τις απαλλαγές — προβλέπει ότι

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό

τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση: . . .

δ) . . .

1. τη χορήγηση και τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και τη διαχείριση πιστώσεων ενεργουμένη από εκείνον ο οποίος τις χορήγησε . . .»

4. Η προσφεύγουσα υπέβαλε στο Finanzamt του Leer αίτηση απαλλαγής, η οποία όμως απορρίφθηκε. Στη συνέχεια, με πράξη επιβολής φόρου κύκλου εργασιών, το Finanzamt επέβαλε στις 3 Ιουλίου 1980 στις εμπορικές πράξεις της προσφεύγουσας το κανονικό ποσοστό φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του UStG του 1973.

5. Η προσφεύγουσα άσκησε τότε ενώπιον του Niedersächsisches Finanzgericht προσφυγή κατά της απόφασης αυτής και επικαλέστηκε κυρίως τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 19ης Ιανουαρίου 1982 (Becker, 8/81, Συλλογή, σ. 53) και της 10ης Ιουνίου 1982 (Grendel, 244/81, Συλλογή, σ. 2301). Στις δύο αυτές προδικαστικές αποφάσεις το Δικαστήριο έκρινε τα εξής:

«Από 1ης Ιανουαρίου 1979, ένας μεσίτης ασχολούμενος με τη διαπραγμάτευση πιστώσεων μπορεί να επικαλεστεί τη διάταξη περί απαλλαγής από το φόρο κύκλου εργασιών για πράξεις που αφορούν μεσιτεία πιστώσεων, η οποία περιλαμβάνεται στο άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση, σε περίπτωση μη εκτελέσεως της οδηγίας αυτής και εφόσον ο μεσίτης πιστώσεων δεν έχει μετακυλίσει το φόρο αυτό στα επόμενα στάδια, χωρίς το κράτος να μπορεί να του αντιτάξει το ανεκτέλεστο της οδηγίας.»

Η προσφεύγουσα έχει τη γνώμη ότι ένας μεσίτης που ασχολείται με τη διαπραγμά-

τευση πιστώσεων στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, ο οποίος δεν έχει μετακυλίσει στους πελάτες του το φόρο κύκλου εργασιών, μπορεί να επικαλεστεί ήδη για το πρώτο εξάμηνο του 1978 την απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών η οποία προβλέπεται από την έκτη οδηγία, διότι η παράταση της προθεσμίας για την εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας αυτής, η οποία προβλέπεται από το άρθρο 1 της ένατης οδηγίας (78/583) του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 1978, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 96· στο εξής: η ένατη οδηγία), δεν μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ, ειδάλλως θα παραβιάζονταν θεμελιώδεις αρχές του δικαίου (μη αναδρομικότητα των νόμων σε βάρος του πολίτη).

6. Το άρθρο 1 της ανωτέρω ένατης οδηγίας ορίζει ότι:

«Κατά παρέκκλιση του άρθρου 1 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ παρέχεται η άδεια [στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και σε άλλα έξι κράτη μέλη] . . . να θέσουν σε εφαρμογή την εν λόγω οδηγία το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1979.»

Η ένατη οδηγία κοινοποιήθηκε στους αποδέκτες της στις 30 Ιουνίου 1978.

7. Το Finanzamt ζήτησε την απόρριψη της προσφυγής.

8. Το Finanzgericht ανέβαλε την έκδοση οριστικής απόφασης και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Οι μεσίτες πιστώσεων μπορούσαν να επικαλεστούν κατά την περίοδο από 1η Ιανουαρίου 1978 μέχρι 30 Ιουνίου 1978 τη διάταξη για την απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών των πράξεων που αφορούσαν τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, διάταξη που περιέχεται στο άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας (77/388) του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους

φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, σε περίπτωση που η οδηγία δεν είχε εκτελεστεί και οι ίδιοι δεν είχαν επιρρίψει το φόρο αυτό στους πελάτες τους, παρά το γεγονός ότι το άρθρο 1 της ένατης οδηγίας (78/583) του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 1978, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, παρέχει την άδεια στα κράτη μέλη που αναφέρονται στο άρθρο αυτό να θέσουν σε εφαρμογή την οδηγία 77/388 το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1979;»

9. Στο σκεπτικό της διατάξεως περί παραπομπής, το Finanzgericht παρατηρεί ότι κατά τη γνώμη του οι μεσίτες πιστώσεων μπορούσαν να επικαλεστούν από την 1η Ιανουαρίου 1979 την προβλεπόμενη από την έκτη οδηγία απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών, εφόσον στα τιμολόγια δεν είχαν χρεώσει ξεχωριστά το φόρο κύκλου εργασιών και επομένως δεν τον είχαν μετακυλίσει στους πελάτες τους, όπως η προσφεύγουσα. Αντίθετα, το Finanzgericht αμφιβάλει αν οι μεσίτες πιστώσεων μπορούσαν ήδη κατά το πρώτο εξάμηνο του 1978 να επικαλεστούν την προβλεπόμενη από την έκτη οδηγία απαλλαγή, δεδομένου ότι το άρθρο 1 της ένατης οδηγίας επέτρεπε στα επτά κράτη μέλη που αναφέρει να θέσουν σε εφαρμογή την έκτη οδηγία το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1979. Το Finanzgericht εφιστά την προσοχή στο γεγονός ότι η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων συμφώνησε για τη μετάθεση της ημερομηνίας που είχε οριστεί για τη μεταφορά της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό δικαιο — από την άποψη προφανώς της απαγορεύσεως της αναδρομικής ισχύος — μόνο με τη ρητή επιφύλαξη ότι δεν θα θίγονταν τα αποτελέσματα των διατάξεων της έκτης οδηγίας που δεν απαιτούσαν την έκδοση εκτελεστικών διατάξεων από τα κράτη μέλη τα οποία είχαν επέλθει μέχρι την ημέρα της κοινοποιήσεως της ένατης

οδηγίας. Την επιφύλαξη όμως αυτή ως προς τα δικαιώματα που είχαν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 1978 δεν την επανέλαβε το Συμβούλιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Από αυτό θα μπορούσε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το Συμβούλιο θέλησε να επιτρέψει στα κράτη μέλη να μεταφέρουν την έκτη οδηγία στο εσωτερικό τους δίκαιο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1979 το αργότερο, χωρίς να παρέχει στους πολίτες των κρατών μελών το δικαίωμα να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων τα αποτελέσματα της έκτης οδηγίας που είχαν επέλθει ήδη προηγουμένως. Πρέπει δηλαδή να θεωρηθεί ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έκτη οδηγία δεν αποτελεί εσωτερικό δικαιο, οπότε δεν έχει οπωσδήποτε απευθείας εφαρμογή η απαγόρευση εκδόσεως δυσμενών διατάξεων νόμων με αναδρομική ισχύ. Το άμεσο αποτέλεσμα της έκτης οδηγίας έγκειται κυρίως στο ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αντιτάξουν στους πολίτες, που επικαλούνται τις διατάξεις της έκτης οδηγίας οι οποίες έχουν απευθείας εφαρμογή, ότι, παρά τις υποχρεώσεις που υπέχουν από τη Συνθήκη ΕΟΚ, παρέλειψαν να μεταφέρουν εμπρόθεσμα την έκτη οδηγία στο εσωτερικό τους δίκαιο παραδιάζοντας έτσι το καθήκον πίστωσης έναντι των σύμβαλλομένων κρατών. Η παράβαση αυτή της Συνθήκης θα μπορούσε πάντως να μην υπάρχει κατά το εξεταζόμενο έτος 1978, εφόσον το άρθρο 1 της ένατης οδηγίας παρέτεινε την προθεσμία για τη μεταφορά της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό δικαιο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1979.

10. Σύμφωνα με το άρθρο 20 του Οργανισμού περί του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, εκπροσωπούμενη από τον Joachim Huppenkothen, σύμβουλο επί φορολογικών θεμάτων, η ιταλική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Marcello Conti, avvocato dello Stato, και η Επιτροπή, εκπροσωπού-

μενη από τον Erich Zimmermann, νομικό σύμβουλο της Επιτροπής, επικουρούμενο από τον Wolf-Dietrich Krause-Ablass, δικηγόρο Düsseldorf.

gericht πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση.

11. Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και μετά από ακρόαση του γενικού εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε την έναρξη της προφορικής διαδικασίας χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

2. Η *κυβέρνηση της Ιταλικής Δημοκρατίας* έχει τη γνώμη ότι στο ερώτημα που υπέβαλε το Finanzgericht προς το Δικαστήριο πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

Παρατηρεί ότι την ανωτέρω επιφύλαξη της Επιτροπής την οποία διατύπωσε στην πρόστασή της να παραταθεί για ένα έτος η προθεσμία εφαρμογής της έκτης οδηγίας, δεν την επανέλαβε το Συμβούλιο. Δεν δρίσκεται πράγματι κανένα ίχνος της επιφύλαξης αυτής ούτε στις διατάξεις ούτε στις αιτιολογικές σκέψεις της ένατης οδηγίας, αντίθετα δε η ερμηνεία μιας οδηγίας και ο καθορισμός των αποτελεσμάτων της μπορούν να βασίζονται μόνο σε όσα προκύπτουν από το κείμενο της ίδιας της οδηγίας και όχι σε αδημοσίετες δηλώσεις που δεν εκφράζονται σε συγκεκριμένες διατάξεις της εκδιδόμενης πράξης. Κατά την ιταλική κυβέρνηση, αυτό σημαίνει σαφέστατα ότι η παρέκκλιση από το άρθρο 1 της έκτης οδηγίας, που εγκρίθηκε για επτά κράτη μέλη, αφορά όλα τα πιθανά έννομα αποτελέσματα του συνόλου των διατάξεων της έκτης οδηγίας. Το Συμβούλιο είχε προφανώς επιδιώξει να αποφευχθεί να ισχύσει, έστω και μεταβατικά, στα κράτη μέλη τα οποία δεν είχαν μπορέσει να ολοκληρώσουν πριν από την προβλεπόμενη ημερομηνία τις αναγκαίες διαδικασίες για την προσαρμογή της νομοθεσίας τους προς την οδηγία, ένα ετερόκλητο και ασυντόνιστο σύστημα που να αποτελείται εν μέρει από παλιές εθνικές διατάξεις και εν μέρει από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας των οποίων το περιεχόμενο ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις σαφήνειας και αναγκαίας ακρίβειας.

1. Η *Kloppenburg*, προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, υποστηρίζει ότι δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η ένατη οδηγία δεν μπορεί να εκμηδενίσει τα δικαιώματα που απέκτησε ο φορολογούμενος πολίτης της Κοινότητας κατά το πρώτο εξάμηνο του 1978 δυνάμει της αρχικής έκτης οδηγίας. Η προσφεύγουσα τονίζει ότι όταν η Επιτροπή αποφάσισε να προτείνει να παραταθεί για ένα έτος η προθεσμία για τη μεταφορά της έκτης οδηγίας χάριν των κρατών μελών που δεν την είχαν μεταφέρει στο εσωτερικό τους δίκαιο εντός της αρχικής προθεσμίας, είχε εκφράσει τη ρητή επιφύλαξη ότι η παρέκκλιση αυτή δεν θα έθιγε τα αποτελέσματα των διατάξεων της έκτης οδηγίας που δεν απαιτούσαν την έκδοση εκτελεστικών πράξεων από τα κράτη μέλη, αν τα αποτελέσματα αυτά είχαν επέλθει πριν από την ημέρα της κοινοποίησής της ένατης οδηγίας. Επιπλέον, το Συμβούλιο αναγνώρισε ρητά σε «δήλωση» προσαρτημένη στο πρωτόκολλο της 26ης Ιουνίου 1978 (περί της ένατης οδηγίας) ότι οι υπόχρεοι καταβολής φόρου απέκτησαν δικαιώματα μεταξύ 1ης Ιανουαρίου και 26ης Ιουνίου 1978.

Εξάλλου, η πρακτική αποτελεσματικότητα της παρατάσεως που χορηγήθηκε θα είχε προφανώς εκλείψει αν, πριν από τη λήξη της παραταθείσας προθεσμίας, οι ενδιαφερόμενοι μπορούσαν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, εν όλω ή εν

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Finanz-

μέρει, την εφαρμογή των διατάξεων της έκτης οδηγίας. Θα ήταν πράγματι εντελώς αντίθετο στο πνεύμα και στο γράμμα της ένατης οδηγίας να θεωρηθεί ότι μόνο για το μετά την έκδοσή της εξάμηνο καταργούσε τα έννομα αποτελέσματα που είχε ήδη παραγάγει η έκτη οδηγία, ενώ διατηρούσε την ισχύ των ίδιων αυτών αποτελεσμάτων για το προηγούμενο εξάμηνο.

Επιπλέον, όπως προκύπτει από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, την οποία επανέλαβε επίσης στις αποφάσεις του 8/81, και 255/81, που έχουν αναφερθεί παραπάνω, τα δευτερεύοντα και έμμεσα αποτελέσματα που παράγει μια οδηγία έναντι των πολιτών γεννιούνται και εξαφανίζονται συγχρόνως με τα κύρια και άμεσα αποτελέσματα που παράγει η ίδια οδηγία έναντι του κράτους προς το οποίο απευθύνεται. Ενώσω τα κύρια αυτά αποτελέσματα δεν έχουν παραχθεί πριν από τη λήξη της προθεσμίας, δεν μπορούν να παραχθούν υπέρ των πολιτών ούτε τα έμμεσα αποτελέσματα. Ομοίως, αν τα κύρια αποτελέσματα της οδηγίας έναντι του κράτους μέλους προς το οποίο απευθύνεται καταργηθούν προσωρινά με τη χορήγηση νέας προθεσμίας, ακόμη και αν η προθεσμία αυτή χορηγηθεί μετά τη λήξη της αρχικής προθεσμίας, τα έμμεσα αποτελέσματα που ενδεχομένως θα μπορούσαν να παραχθούν αν δεν δινόταν παράταση της προθεσμίας, δεν είναι δυνατό παρά να έχουν και αυτά την ίδια τύχη.

Η ιταλική κυβέρνηση διαφωνεί με την άποψη ότι η ερμηνεία αυτή της ένατης οδηγίας συνεπάγεται λύση αντίθετη προς τη θεμελιώδη αρχή της μη αναδρομικότητας των νόμων που είναι δυσμενείς για τους πολίτες και ότι με την ερμηνεία αυτή επομένως η οδηγία είναι παράνομη. Καταρχάς, για να κριθεί το νόμιμο μιας οδηγίας, πρέπει να εξεταστούν τα κύρια και άμεσα αποτελέσματά της έναντι των κρατών προς τα οποία απευθύνεται. Κατά δεύτερο λόγο, η θεμελιώδης αρχή της μη αναδρομικότητας γίνεται γενικά δεκτή μόνο όσον

αφορά τις ποινικές διατάξεις και ενδεχομένως άλλες διατάξεις που προβλέπουν κυρώσεις παρόμοιας φύσης και σημασίας. Τέλος, ανακριδώς χαρακτηρίζεται απλώς ως κανόνας «δυσμενής για τους πολίτες» η διάταξη η οποία καταργεί απαλλαγή από το ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, ενώ η απαλλαγή μπορεί να είναι συμφέρουσα για ένα ορισμένο άτομο, για ένα άλλο, το οποίο δρα υπό διαφορετικές συνθήκες, ο ίδιος κανόνας μπορεί να αποδειχθεί ότι συνεπάγεται μεγαλύτερα έξοδα.

Βάσει των σκέψεων που εκθέτονται παραπάνω, η ιταλική κυβέρνηση έχει τη γνώμη ότι στο ερώτημα που υπέβαλε το Finanzgericht πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι πολίτες, για το χρόνο πριν από την 1η Ιανουαρίου 1979, δεν μπορούν να επικαλούνται τη διάταξη περί απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας των πράξεων που αφορούν τη διαπραγμάτευση πιστώσεων (άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας).

3. Η *Επιτροπή* τονίζει ότι στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική απαλλαγή προβλέπεται σε οδηγία η οποία δεν έχει μεταφερθεί ακόμα στο εθνικό δίκαιο. Όταν ο πολίτης μπορεί κατ' εξαίρεση να επικαλείται τη διάταξη μιας οδηγίας προτού ακόμα αυτή μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο, πρόκειται απλώς για το αντίστοιχο της υποχρέωσης που υπέχει το κράτος μέλος από το κοινοτικό δίκαιο. Αυτό όμως δεν αρκεί για να θεμελιωθεί υπέρ του πολίτη μια νομική κατάσταση που να προστατεύεται άμεσα, αλλά αρκεί το πολύ για να θεμελιωθεί κάποια προσδοκία. Αν το αρμόδιο κοινοτικό όργανο αποφασίσει να παρατείνει χωρίς περιορισμό την προθεσμία που είχε αρχικά προβλεφθεί για τη μεταφορά της οδηγίας στο εθνικό δίκαιο, πρέπει, σε περίπτωση αμφιβολίας, να θεωρηθεί καταρχήν ότι η παράταση αυτή συνεπάγεται επίσης την αναβολή χωρίς περιορισμούς — δηλαδή και για τον προγενέστερο χρόνο — της υποχρέωσης που έχει επιβληθεί στα εν λόγω κράτη μέλη και,

επομένως, την αναδρομική κατάργηση της δυνατότητας του πολίτη να επικαλείται την οδηγία, δυνατότητα συνδεδεμένη με την υποχρέωση των κρατών μελών. Αντίθετα, αν σε ειδική περίπτωση πρέπει να διατηρηθεί η δυνατότητα επικλήσεως της οδηγίας, το αρμόδιο κοινοτικό όργανο πρέπει να το αναφέρει ρητά με κάποιο τρόπο. Κατά τη γνώμη της Επιτροπής, αυτό πράγματι συνέβη για την ένατη οδηγία. Η οδηγία αυτή πρόβλεψε τη δυνατότητα του πολίτη να την επικαλείται κατά την περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1978 και της ημέρας που κοινοποιήθηκε στα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη.

Για την ορθή κατανόηση της ένατης οδηγίας, πρέπει καταρχάς, κατά την Επιτροπή, να εξεταστεί το ιστορικό της θεσπίσεώς της. Την ημέρα λήξεως της προθεσμίας που είχε οριστεί από το άρθρο 1 της έκτης οδηγίας, δηλαδή την 1η Ιανουαρίου 1978, μόνο το Βέλγιο και το Ηνωμένο Βασίλειο είχαν μεταφέρει την οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο. Στις αρχές του 1978, τα άλλα κράτη μέλη ήταν επομένως εκτεθειμένα σε διπλό κίνδυνο: αφενός μεν περίμεναν ότι η Επιτροπή θα κινούσε τη διαδικασία λόγω παραβάσεως της Συνθήκης, αφετέρου δε διέτρεχαν τον κίνδυνο ορισμένες κατηγορίες επαγγελματιών, που δάσει της έκτης οδηγίας απαλλάσσονταν από το φόρο προστιθέμενης αξίας, να επικαλεστούν τη νομολογία του Δικαστηρίου περί της δυνατότητας επικλήσεως των οδηγιών για να μην καταβάλουν το φόρο προστιθέμενης αξίας από την 1η Ιανουαρίου 1978. Για το λόγο αυτό, από το Φεβρουάριο του 1978 ασκούνταν στην Επιτροπή ολοένα μεγαλύτερες πιέσεις για να προτείνει όσο το δυνατό ταχύτερα την παράταση της προθεσμίας που είχε οριστεί στην έκτη οδηγία για τη μεταφορά. Επειδή, μετά τη λήξη της προθεσμίας που είχε προβλεφθεί αρχικά, η παράταση της προθεσμίας για τη μεταφορά των οδηγιών στο εσωτερικό δίκαιο θα προκαλούσε κατ' ανάγκη συγκρούσεις σχετικά με τα δικαιώματα που είχαν ίσως αποκτήσει από την 1η Ιανουαρίου 1978 ορισμένες κατηγορίες επαγγελματιών, η Επιτροπή δίσταζε επί

πολύ χρόνο να ικανοποιήσει την επιθυμία των κρατών μελών. Όταν αποφάσισε τελικά να προτείνει στο Συμβούλιο την παράταση της προθεσμίας, διατύπωσε ρητή επιφύλαξη στο άρθρο 1, δεύτερη φράση, της προτάσεως της ένατης οδηγίας την οποία υπέβαλε η Επιτροπή στο Συμβούλιο στις 25 Ιουλίου 1978 (ΑΒΙ. C 141, σ. 3):

«Η παρέκκλιση αυτή δεν θίγει τα αποτελέσματα των διατάξεων της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ οι οποίες δεν απαιτούν την έκδοση εθνικών εκτελεστικών διατάξεων, εφόσον τα αποτελέσματα αυτά έχουν επέλθει πριν από την ημέρα της κοινοποιήσεως.»

Αντίθετα με την πρόταση της Επιτροπής, με την οποία άλλωστε συντάχθηκε και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο όταν του ζητήθηκε η γνώμη του, το Συμβούλιο δεν έδειξε διάθεση να περιλάβει στην ένατη οδηγία επιφύλαξη υπέρ των δικαιωμάτων που είχαν ήδη κτηθεί μετά την 1η Ιανουαρίου 1978. Έτσι, ένα παράρτημα των πρακτικών της συνεδριάσεως του Συμβουλίου στις 26 Ιουνίου 1978 περιέχει την ακόλουθη δήλωση:

«Το Συμβούλιο κρίνει ότι η παρούσα οδηγία δεν θίγει τα δικαιώματα που έχουν αποκτήσει οι φορολογούμενοι μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1978 και της ημέρας που αρχίζει να ισχύει η οδηγία αυτή.»

Η Επιτροπή όμως προσθέτει ότι στα ανωτέρω πρακτικά της συνεδριάσεως του Συμβουλίου περιέχεται επίσης δήλωση της Επιτροπής με την οποία εκφράζει τη λύπη της για το γεγονός ότι απαλείφθηκε η δεύτερη φράση του άρθρου 1 της προτάσεώς της, διαπιστώνει όμως ότι το Συμβούλιο, εκδίδοντας την οδηγία συνοδευμένη από δήλωση για τη διατήρηση των κεκτημένων δικαιωμάτων, υιοθετεί την άποψη της Επιτροπής σχετικά με το απαραβίαστο των δικαιωμάτων αυτών και ερμηνεύει το άρθρο 1 κατά την έννοια αυτή.

Κατά την Επιτροπή, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι η ανωτέρω δήλωση του Συμβουλίου αφορούσε τη δυνατότητα επικλήσεως ορισμένων διατάξεων της έκτης οδηγίας, πράγμα το οποίο συνεπάγεται ότι η παράταση της προθεσμίας βάσει της ένατης οδηγίας δεν κατάργησε τη δυνατότητα επικλήσεως των παραπάνω διατάξεων της έκτης οδηγίας, η οποία υπήρχε ήδη κατά το πρώτο εξάμηνο του έτους 1978. Το γεγονός ότι, αντίθετα με την πρόταση της Επιτροπής, η επιφύλαξη για τη διατήρηση της δυνατότητας επικλήσεως δεν καταγράφηκε στην ίδια την ένατη οδηγία αλλά στα πρακτικά, εξηγείται από το ότι κατά την έκδοση της ένατης οδηγίας δεν υπήρχε ακόμη καμία απόφαση του Δικαστηρίου σχετικά με το ζήτημα αν για ορισμένες διατάξεις της έκτης οδηγίας — και για ποιες ενδεχομένως — συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για να τις επικαλείται ο πολίτης, έτσι ώστε το Συμβούλιο δεν επιθυμούσε να αποφανθεί επί του θέματος αυτού. Επειδή στις αποφάσεις που εκδόθηκαν στις υποθέσεις 8/81 και 255/81 που αναφέρθηκαν παραπάνω το Δικαστήριο δέχτηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την επίκληση της οδηγίας όσον αφορά τη φορολογική απαλλαγή για τις πράξεις που αφορούν διαπραγμάτευση πιστώσεων, απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας, θα πρέπει επίσης, ενόψει της δήλωσης που περιέχεται στα πρακτικά του Συμβουλίου, η δυνατότητα επικλήσεως να ισχύει και για το πρώτο εξάμηνο του 1978.

Η Επιτροπή προτείνει συνεπώς στο ερώτημα που υπέβαλε το Finanzgericht να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

«Κατά την περίοδο από 1η Ιανουαρίου 1978 έως 30 Ιουνίου 1978, οι μεσίτες πιστώσεων μπορούσαν να επικαλεστούν τη διάταξη για την απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών των πράξεων που αφορούν μεσιτεία πιστώσεων, η οποία περιέχεται στο άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, σε περίπτωση μη εκτελέσεως της οδηγίας αυτής και εφόσον οι ίδιοι δεν είχαν μετακυλίσει το φόρο αυτό στους πελάτες τους, χωρίς το κράτος να μπορεί να τους αντιτάξει το ανεκτέλεστο της οδηγίας.»

III — Προφορική διαδικασία

Στη συνεδρίαση της 9ης Νοεμβρίου 1983, η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη εκπροσωπούμενη από τον J. Hupperknothen, το Finanzamt Leer, εκπροσωπούμενο από τον Eilers, η ιταλική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Conti, και η Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W.-D. Krause-Ablas, ανέπτυξαν προφορικά τις παρατηρήσεις τους.

Ο γενικός εισαγγελέας ανέπτυξε τις προτάσεις του στη συνεδρίαση της 13ης Δεκεμβρίου 1983.

Σκεπτικό

- i Με διάταξη της 3ης Μαρτίου 1983, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Απριλίου του ίδιου έτους, το Niedersächsisches Finanzgericht υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας (77/388)

του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), και του πρώτου άρθρου της ένατης οδηγίας (78/583) του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 1978, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 96), προκειμένου να καθοριστεί αν κατά το πρώτο εξάμηνο του 1978 οι μεσίτες πιστώσεων μπορούσαν να επικαλεστούν την εν λόγω διάταξη της έκτης οδηγίας.

- 2 Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το πρώτο άρθρο της έκτης οδηγίας της 17ης Μαΐου 1977, τα κράτη μέλη όφειλαν να θεσπίσουν, το αργότερο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1978, τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για την προσαρμογή των συστημάτων τους περί φόρου προστιθεμένης αξίας στις απαιτήσεις της οδηγίας. Επειδή πολλά κράτη μέλη, μεταξύ των οποίων και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, δεν μπόρεσαν να πραγματοποιήσουν έγκαιρα τις αναγκαίες προσαρμογές, το Συμβούλιο εξέδωσε στις 26 Ιουνίου 1978 την ένατη οδηγία, της οποίας αποδέκτες ήταν τα κράτη μέλη αυτά και η οποία τους παρείχε την άδεια να θέσουν σε εφαρμογή την έκτη οδηγία το αργότερο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1979. Η ένατη οδηγία κοινοποιήθηκε στους αποδέκτες της στις 30 Ιουνίου 1978.
- 3 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εξετέλεσε την έκτη οδηγία μόλις με το νόμο της 26ης Νοεμβρίου 1979 (Bundesgesetzblatt I, σ. 1953), που άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 1980. Το Δικαστήριο όμως με τις αποφάσεις του της 19ης Ιανουαρίου 1982 (Becker, 8/81, Συλλογή σ. 53) και της 10ης Ιουνίου 1982 (Grendel, 255/81, Συλλογή σ. 2301), έκρινε ότι από την 1η Ιανουαρίου 1979 οι μεσίτες που ασχολούνται με τη διαπραγμάτευση πιστώσεων μπορούσαν να επικαλεστούν τη διάταξη για την απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών των πράξεων που αφορούσαν μεσιτεία πιστώσεων, διάταξη η οποία περιέχεται στο άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας, σε περίπτωση μη εκτελέσεως της οδηγίας αυτής και εφόσον οι ίδιοι δεν είχαν επιρρίψει το φόρο αυτό στους πελάτες τους, χωρίς το κράτος να μπορεί να τους αντιτάξει το ανεκτέλεστο της οδηγίας.
- 4 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, η Gerda Kloppenburg (στο εξής: η προσφεύγουσα), εκμεταλλεύεται ένα γραφείο πιστώσεων και υποθηκών στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Για το πρώτο εξάμηνο του 1978 ζήτησε απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών βάσει του άρθρου 1 και του άρθρου 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας.
- 5 Το Finanzamt Leer απέρριψε την αίτηση αυτή και επέβαλε στις εμπορικές πράξεις της προσφεύγουσας το κανονικό ποσοστό φόρου, σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία η οποία τότε δεν είχε τροποποιηθεί ακόμη.

- 6 Η προσφεύγουσα, επικαλούμενη τις παραπάνω δικαστικές αποφάσεις, άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Finanzgericht, το οποίο ανέβαλε την έκδοση οριστικής απόφασης και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Οι μεσίτες πιστώσεων μπορούσαν να επικαλεστούν κατά την περίοδο από 1η Ιανουαρίου 1978 μέχρι 30 Ιουνίου 1978 τη διάταξη για την απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών των πράξεων που αφορούσαν τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, διάταξη που περιέχεται στο άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας (77/388) του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, σε περίπτωση που η οδηγία δεν είχε εκτελεστεί και οι ίδιοι δεν είχαν επιρρίψει το φόρο αυτό στους πελάτες τους, παρά το γεγονός ότι το άρθρο 1 της ένατης οδηγίας (78/583) του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 1978, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, παρέχει την άδεια στα κράτη μέλη που αναφέρονται στο άρθρο αυτό να θέσουν σε εφαρμογή την οδηγία 77/388 το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1979;»

- 7 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να εξεταστεί πρώτον η νομική κατάσταση των επιχειρηματιών κατά το πρώτο εξάμηνο του 1978, δηλαδή πριν αρχίσει να ισχύει η ένατη οδηγία με την κοινοποίησή της στα κράτη μέλη που ήταν παραλήπτες της οδηγίας αυτής.
- 8 Κατά την περίοδο αυτή οι επιχειρηματίες που ήταν εγκατεστημένοι σε ένα από τα κράτη μέλη που είχαν παραβεί την υποχρέωσή τους να προσαρμόσουν τη νομοθεσία τους προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας πριν από την 1η Ιανουαρίου 1978, είχαν να αντιμετωπίσουν, λόγω του ότι η οδηγία δεν είχε εκτελεστεί, το ενδεχόμενο οι φορολογικές αρχές να μην εφαρμόσουν τις απαλλαγές που προβλέπονται στην οδηγία υπέρ ορισμένων από τους επιχειρηματίες αυτούς. Η κατάσταση αυτή ήταν ίδια με την κατάσταση που κατέληξε στις πιο πάνω αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου και της 10ης Ιουνίου 1982.
- 9 Επομένως, κατά την εν λόγω περίοδο ο μεσίτης πιστώσεων ο οποίος δεν είχε επιρρίψει το φόρο στους πελάτες του μπορούσε να επικαλεστεί την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της έκτης οδηγίας, χωρίς το κράτος μέλος που είχε τελέσει την παράλειψη να μπορεί να του αντιτάξει το γεγονός ότι δεν είχε εκτελεστεί η οδηγία αυτή.

- 10 Στην προκειμένη περίπτωση επομένως, το μόνο νέο ζήτημα είναι κατά πόσο η νομική κατάσταση του επιχειρηματία αυτού μεταβλήθηκε αναδρομικά με την ένατη οδηγία. Πρέπει επομένως να εξεταστεί η οδηγία αυτή για να διαπιστωθεί αν απέβλεπε σε αναδρομική ενέργεια και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν η ενέργεια αυτή ήταν νόμιμη.
- 11 Ως προς το σημείο αυτό, πρέπει να τονιστεί, όπως έχει ήδη τονίσει κατ' επανάληψη το Δικαστήριο, ότι η κοινοτική νομοθεσία πρέπει να είναι σαφής και οι ενδιαφερόμενοι να μπορούν να προβλέψουν την εφαρμογή της. Η μετάθεση της προθεσμίας ενάρξεως της ισχύος πράξεων γενικής εφαρμογής, ενώ έχει ήδη παρέλθει η ημερομηνία που είχε αρχικά προβλεφθεί, είναι γεγονός που μπορεί καθαυτό να δλάψει την αρχή αυτή. Στο μέτρο που η μετάθεση αποβλέπει να στερήσει τους ιδιώτες από τα μέσα έννομης προστασίας τα οποία τους έχει ήδη παράσχει η αρχική πράξη, τίθεται πράγματι το ζήτημα του κύρους της τροποποιητικής πράξεως.
- 12 Εντούτοις, θέμα κύρους θα μπορούσε να ανακύψει μόνο αν από την τροποποιητική πράξη συνάγεται ρητά η βούληση να παραχθεί το παραπάνω αποτέλεσμα. Αυτό δεν συμβαίνει όμως με την ένατη οδηγία. Στο κείμενο της οδηγίας αυτής περιέχεται μόνο απλή παράταση της προθεσμίας μεταφοράς της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, που αφορά τα κράτη μέλη τα οποία δεν μπόρεσαν να φέρουν σε πέρας εντός της προθεσμίας που είχε προβλεφθεί αρχικά την αναγκαία νομοθετική διαδικασία για να προσαρμόσουν τη νομοθεσία τους περί φόρου προστιθέμενης αξίας. Δεν υφίσταται καμία ένδειξη ότι η παράταση αυτή μεταβάλλει την κατάσταση των επιχειρηματιών σε σχέση με τις εμπορικές πράξεις που έχουν διενεργήσει πριν αρχίσει να ισχύει η τροποποιητική πράξη της προθεσμίας εκτελέσεως.
- 13 Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η ένατη οδηγία πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι δεν έχει αναδρομική ισχύ ως προς το σημείο αυτό.
- 14 Στο προδικαστικό ερώτημα προσήκει επομένως η απάντηση ότι σε περίπτωση μη εκτελέσεως της έκτης οδηγίας (77/388) του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική δάση, ο μεσίτης διαπραγματεύσεως πιστώσεων μπορούσε να επικαλεστεί τη διάταξη για την απαλλαγή από το φόρο, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της οδηγίας αυτής, για τις εμπορικές πράξεις που είχε διενεργήσει μεταξύ 1ης Ιανουαρίου και 30ής Ιουνίου 1978, εφόσον δεν είχε επιρρίψει το φόρο αυτό στους πελάτες του.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 15 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η ιταλική κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης το χαρακτήρα παρεμπίπτοντος, που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

αποφαινεται:

Σε περίπτωση μη εκτέλεσεως της έκτης οδηγίας (77/388) του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση, ο μεσίτης διαπραγματεύσεως πιστώσεων μπορούσε να επικαλεστεί τη διάταξη για την απαλλαγή από το φόρο, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 13, μέρος Β, εδάφιο δ, αριθμός 1, της οδηγίας αυτής, για τις εμπορικές πράξεις που είχε διενεργήσει μεταξύ 1ης Ιανουαρίου και 30ής Ιουνίου 1978, εφόσον δεν είχε επιρρίψει το φόρο αυτό στους πελάτες του.

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Bosco	Due	Everling	Κακούρης

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 22 Φεβρουαρίου 1984.

Ο γραμματέας

P. Heim

Ο πρόεδρος

J. Mertens de Wilmars